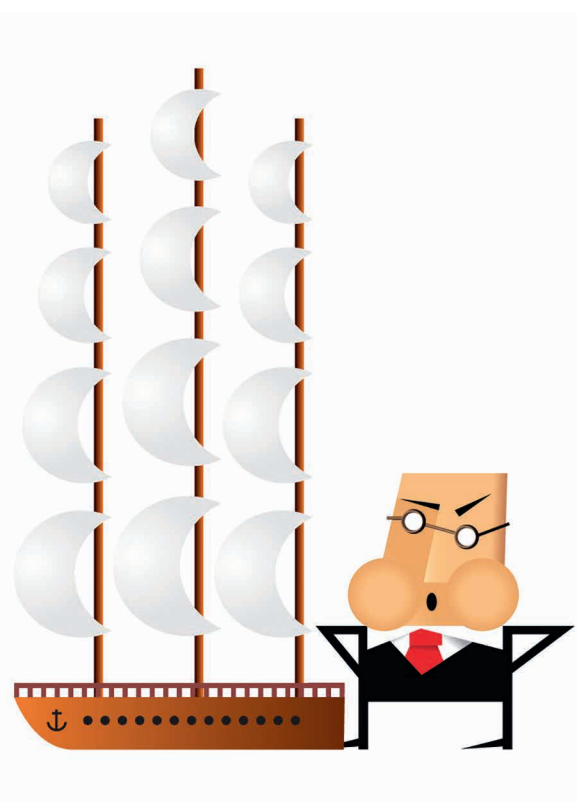




Егор Лысенко,
руководитель Сибирского отделения
«Пепеляев Групп»

Критерии рисков возникновения спора по вопросу о налоговой выгоде



Концепция налоговой выгоды была введена в судебную практику Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, однако до сих пор обоснованность налоговой выгоды служит причиной огромного числа налоговых споров. Попытки обобщить эту практику и предложить исчерпывающий перечень критериев оценки налоговых рисков предпринимались неоднократно, в том числе ФНС России¹. Но эти критерии имеют достаточно ограниченную практическую ценность, в частности, потому что основаны на информации, не являющейся общедоступной. В последнее время все чаще можно услышать упреки в адрес судебной системы по поводу тенденции рассмотрения налоговых споров с позиции «фискальной справедливости». В одной из публикаций даже было отмечено, что складывающаяся ситуация напоминает «правовой хаос в налоговой сфере»². В значительной степени это обусловлено размытостью правил игры, в которых мы попытаемся разобраться в рамках настоящей статьи.

¹ Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков (утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»); Письмо ФНС России от 28.12.2012 № АС-4-2/22619@ «О способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском»; Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы».

² <http://top.rbc.ru/economics/03/06/2015/556ef2409a79475b56f43d2c>.

Концепция налоговой выгоды. Судебные доктрины и ключевые принципы

Не вдаваясь в детальное обоснование, выделим ключевые идеи по спорам о налоговой выгоде, заложенные в Постановлении ВАС РФ № 53, а также в постановлениях по конкретным делам:

- соблюдение принципа действий «на расстоянии вытянутой руки»;
- реальность предпринимательской (иной экономической) деятельности и должная осмотрительность (осторожность) при выборе контрагента;
- судебная доктрина «Приоритет существа перед формой»;
- судебная доктрина «Деловая цель»;
- судебная доктрина «Сделка по шагам».

Перечисленные судебные доктрины и принципы позволяют, не углубляясь в детали конкретных судебных прецедентов, уяснить ключевые подходы, которыми суды руководствуются при разрешении подобных споров, выявить пробелы в практике и оценить возможные риски.

Принцип «на расстоянии вытянутой руки»

Если для взаимоотношения между двумя лицами создаются или устанавливаются особые условия, отличные от условий взаимоотношения независимых предприятий, которые могут оказывать влияние на экономические результаты их деятельности, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из них, но не были получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Наличие таких особых условий коммерческих и финансовых взаимоотношений сторон сделки определяет потенциальную возможность вменения доходов (прибыли или выручки). Однако сам принцип не раскрывает, что это за «особые условия», как и кому будут вменяться доходы (прибыль или выручка)¹. Будучи реализованным в таких понятиях, как «взаимозависимость» (ст. 20 и ст. 105.3 НК РФ), «ассоциированные предприятия»², «осуществление контроля над организацией» (п. 7 ст. 25.13 НК РФ), он обретает конкретное содержание в части «особых условий, отличных от условий между независимыми предприятиями, которые могут оказывать влияние на экономические результаты их деятельности», а дополненный результатами функционального анализа³, позволяет

¹ Именно поэтому мы называем его принципом.

² Статья 9 Типового соглашения об избежании двойного налогообложения с изм. и доп. (далее — СИДН), утв. Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84, ст. 9 СИДН, а также § 1, Art. 9 The Model Tax Convention OECD.

³ На основе осуществляемых сторонами функций, используемых активов и принимаемых на себя ри-

Наличие особых отношений между сторонами сделки может представлять собой серьезный налоговый риск, даже если эти отношения напрямую не охватываются понятиями «взаимозависимость», «ассоциированные предприятия» или «осуществление контроля над организацией»

установить лицо, которому должны быть вменены соответствующие доходы (прибыль или выручка).

Сфера применения этого принципа достаточно широка:

- корректировка цен по контролируемым сделкам (разд. V.1 НК РФ) и отдельным видам операций⁴;
- споры о манипулировании ценами (по сделкам, не признаваемым контролируемыми);
- использование метода «рутинных» компаний для исключения фиктивных посредников при перепродаже товаров (подп. 1 п. 1 ст. 105.14 НК РФ);
- применение правил недостаточной капитализации (п. 2–4 ст. 269 НК РФ);
- вменение дохода в виде прибыли КИК (контролируемой иностранной компании) контролирующим лицам (ст. 25.15, подп. 8.1 ст. 208, ст. 250, 309.1 НК РФ);
- вменение дохода (проценты, дивиденды) лицам, имеющим фактическое право на его получение;
- взыскание недоимки с взаимозависимого лица налогоплательщика в случае поступления выручки на счета дружественных организаций (подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Таким образом, наличие особых отношений между сторонами сделки может представлять собой серьезный налоговый риск, даже если эти отношения напрямую не охватываются понятиями «взаимозависимость», «ассоциированные предприятия» или «осуществление контроля над организацией».

сков (подп. 2 п. 4, 12 ст. 105.5; п. 3 ст. 105.12; подп. 1 п. 1 ст. 105.14; п. 9 ст. 307; п. 2, 3 ст. 7; п. 3 ст. 312 НК РФ).

⁴ По товарообменным (бартерным) операциям (в том числе при оплате труда), при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), передаче права собственности на предмет залога.

При оценке налоговых рисков должно быть установлено, насколько проста и понятна деловая цель, которую преследовал налогоплательщик, заключая сделки и совершая хозяйственные операции, иначе для ее обоснования потребуются специальные познания и дополнительная мотивировка

Реальность предпринимательской (иной экономической) деятельности. Должная осмотрительность при выборе контрагента

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 4 Постановления ВАС РФ № 53). При этом выделяются две ключевых проблемы: *реальность объекта* такой деятельности (товар, работа или услуга) и *реальность субъекта* — организации или ИП (проблема правосубъектности).

Реальность объекта

Основным способом доказывания в спорах о налоговой выгоде является *выявление противоречий* в документах о товарах (работах, услугах), а также об их местонахождении и перемещении (выполнении работ, оказании услуг).

К числу наиболее ярких примеров таких противоречий относятся так называемые бестоварные схемы, а также отсутствие (либо невозможность) документального подтверждения

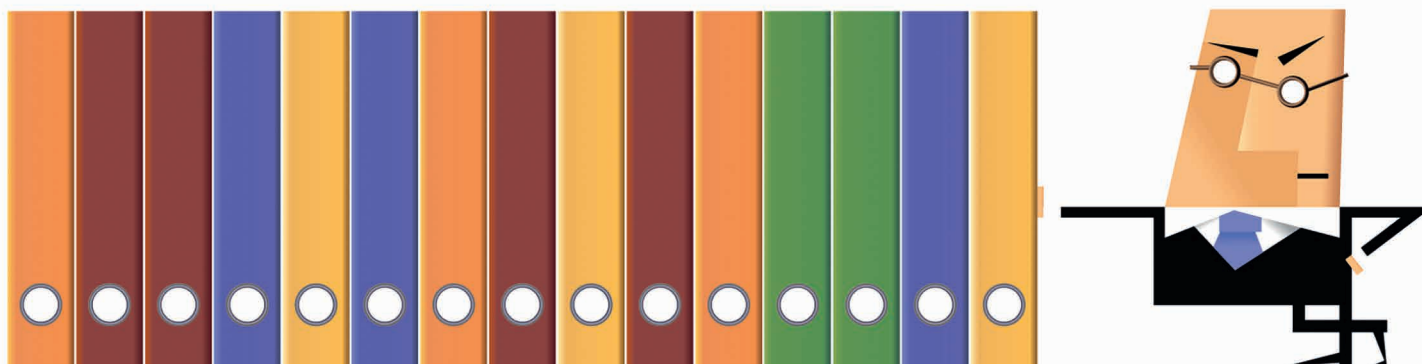
транспортировки товаров. Когда деятельность контрагента ограничивается наличием специальных разрешений (лицензии, допуски СРО и т. п.), их отсутствие также свидетельствует о нереальности хозяйственных операций. Однако такие противоречия должны носить *неустранимый характер*. В противном случае выводы о необоснованности налоговой выгоды будут подтверждаться совокупностью предположений, а не доказательств. Следует признать, что налоговые органы и суды очень часто не придают этому значения, что, как правило, обусловлено процессуальной пассивностью налогоплательщиков.

Реальность субъекта

Несмотря на кажущуюся простоту, проблему правосубъектности (фиктивности) контрагента на практике часто путают с проблемой должной осмотрительности, полагая, что налогоплательщик не должен нести ответственность за неправомерные действия стороны по сделке. Между тем, фиктивность контрагента исключает обоснованность налоговой выгоды независимо от наличия доказательств должной осмотрительности.

Ни у кого не вызывает сомнений справедливость категоричной позиции судов в отношении тех лиц, сведения о которых не отражены в ЕГРЮЛ (ЕГРИП). Никакие операции с участием фантомов не могут признаваться реальными. Однако использование признаков фиктивности⁵ контрагента в качестве основания для отказа

⁵ Отсутствие в собственности (либо на ином законном праве) зданий, сооружений, иных, необходимых для осуществления деятельности основных средств; отсутствие персонала (непредставление отчетности по НДФЛ и в социальные фонды); отсутствие характерных для действующих организаций расходов (платежей по зарплате, за аренду, коммунальных платежей и т. п.); «массовое» место регистрации, «массовые» учредители и (или) руководители, отказ последних от причастно-



в признании обоснованности налоговой выгоды практически всегда вызывает у налогоплательщиков искреннее возмущение. Для этого действительно имеются объективные причины, а именно — явный пробел в Постановлении ВАС РФ № 53.

Суть доктрины игнорирования правосубъектной организации сводится к тому, что юридическое лицо не рассматривается как субъект права, если данная организация создается без цели ведения истинной коммерческой деятельности. Соответственно, такое юридическое лицо игнорируется при налогообложении. Вместе с тем, вводя эту доктрину в правоприменительную практику, ВАС РФ «забыл» разграничить ответственность за фиктивных контрагентов между покупателями и поставщиками.

К сожалению, в отсутствие инициативы налогового органа в части установления факта злоупотреблений со стороны первоначального продавца для покупателей не существует эффективных рецептов противодействия налоговым претензиям. Однако с учетом принципа действий «на расстоянии вытянутой руки», наличие доказательств *особых отношений* и определенной *степени близости* посредников продавцу товара может быть использовано для установления фактического получателя необоснованной налоговой выгоды.

Должная осмотрительность

Теперь становится ясно, почему в большинстве случаев попытки налогоплательщиков доказать проявление должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента не приводят к ожидаемому результату. Фиктивность контрагента исключает реальность хозяйственных операций. Между тем, в практике возможны случаи, когда взаимоотношения с реальным контрагентом могут привести к признанию налоговой выгоды необоснованной. Это происходит, когда налогоплательщику должно быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности.

Приоритет существа перед формой

Согласно этой доктрине *основой для исчисления налогов являются совершаемые во исполнение сделок налогоплательщика финансово-хозяйственные операции. При этом объем его прав и налоговых обязанностей определяется, исходя из подлинного экономического содержания таких операций.* Сформулированная в таком виде доктрина имеет серьезный практический недостаток: не ясно, как определять *экономическое содержание*

сти деятельности организации; отсутствие по месту регистрации и т.п.

В отсутствие инициативы налогового органа в части установления факта злоупотреблений со стороны первоначального продавца для покупателей не существует эффективных рецептов противодействия налоговым претензиям

хозяйственных операций. Если для поименованных в Гражданском кодексе РФ договоров ответ на данный вопрос может быть получен с учетом установленных правил квалификации⁶, то в отношении непоименованных это может стать проблемой. Часто сложности возникают и при установлении экономического содержания отношений по договорам оказания услуг, не характерным для российской правовой системы, однако получившим в последние годы широкое распространение⁷. Кроме того, ряд договорных моделей, предусмотренных Гражданским кодексом РФ (предоставление прав на объекты интеллектуальной собственности, передача расходов от головного офиса представительства) на практике также вызывает серьезные трудности.

Следует отметить, что Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР⁸ содержат изложение подходов, позволяющих установить экономически справедливый порядок распределения материальных благ между сторонами сделки на основе результатов функционального анализа. В Налоговом кодексе РФ данный подход пока закреплен лишь для специально установленных случаев⁹, но с учетом его признания в гражданско-правовых спорах о квалификации непоименованных

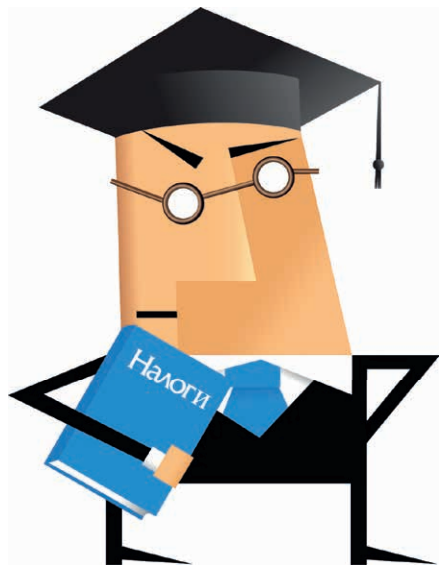
⁶ Статья 431 ГК РФ; Постановление Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16 «О свободе договора и ее пределах»; п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем».

⁷ К таким договорам, в частности, относятся договоры на оказание внутригрупповых услуг: предоставление персонала; предоставление знаний (консультирование, информирование, доступ к внутригрупповым базам данных, исследование с предоставлением права на их результаты), управление и т.п.

⁸ Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention.

⁹ На основе осуществляемых сторонами функций, используемых активов и принимаемых на себя рисков (подп. 2 п. 4, 12 ст. 105.5; п. 3 ст. 105.12; подп. 1 п. 1 ст. 105.14; п. 9 ст. 307; п. 2, 3 ст. 7; п. 3 ст. 312 НК РФ).

КРИЗИС: ЧЕРЕЗ АДАПТАЦИЮ К РАЗВИТИЮ



договоров¹⁰, возможно, получит развитие в налоговом законодательстве.

Деловая цель

В российской правоприменительной практике доктрина деловой цели широко распространена в качестве и самостоятельного основания рассмотрения налоговых споров, и совместного с иными правовыми концепциями¹¹. Причем ее эффективность подтверждена как при разумных действиях налогоплательщиков, так и при их злоупотреблении своими правами. Содержание этой доктрины достаточно четко сформулировано в Постановлении ВАС РФ № 53. *В целях налогообложения не учитываются хозяйственные операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). При этом само по себе намерение налогоплательщика получить экономический эффект в результате ведения реальной предпринимательской или иной экономической деятельности подтверждает наличие деловой цели, за исключением тех случаев, когда такой эффект достигается исключительно за счет налоговой экономии.*

В связи с этим при оценке налоговых рисков должно быть установлено, насколько проста и понятна деловая цель, которую преследовал налогоплательщик, заключая сделки и совершая хозяйственные операции, иначе для ее обоснования потребуются специальные познания и дополнительная мотивировка. В таком случае нужно быть готовым не только доказывать экономическую разумность соответствующих операций,

но и опровергать иные претензии налогового органа.

Сделка по шагам

Сделка по шагам является логичным развитием доктрин деловой цели и приоритета существа перед формой и позволяет установить действительное существо отношений в сложных, многоступенчатых сделках или группах сделок. Содержание этой доктрины не изложено ни в Постановлении № 53, ни в иных актах ВАС РФ. Вместо этого отмечаются лишь отдельные признаки, которые могут указывать на то, что определенные сделки являются отдельными этапами групповых операций с участием третьих лиц¹².

Указанная доктрина ориентирует суды на детальный анализ договорных отношений в их системной взаимосвязи. Ее главный вопрос заключается в том, действительно ли отдельные сделки составляют ряд или представляют собой одну сложную сделку? При реализации сложноструктурированных сделок и распределении доходов между их участниками налогоплательщику всегда нужно иметь в виду данное обстоятельство.

Что в остатке?

Подытоживая изложенное, отметим одну из основных проблем при рассмотрении налоговых споров. Тактика приведения огромного количества различных доказательств, используемая налоговыми органами, которые, как правило, не утруждают себя чистотой проработки позиции (в соответствии с общепринятыми судебными доктринами), заключается в приведении любых, часто малозначительных, доводов, порой даже не связанных с существом вопроса, но в совокупности создающих видимость убедительности.

Представляется, что основная задача юриста в подобном споре заключается в том, чтобы не поддаваться на подобную провокацию и не стараться опровергнуть все доводы¹³. Сначала следует разобраться в том, какие из описанных доктрин более всего соответствуют спорной ситуации и подтверждены собранными налоговым органом доказательствами, и только после этого готовить опровержение, начиная с наиболее важных доводов. ■

¹⁰ Пункт 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16 «О свободе договора и ее пределах».

¹¹ В основном с доктриной «приоритет существа над формой», а также доктриной «сделка по шагам» или требованием реальности предпринимательской или иной экономической деятельности.

¹² Что само по себе не означает необоснованности налоговой выгоды, полученной в результате таких групповых операций.

¹³ Например, в случае фиктивности поставщика бессмысленно доказывать лишь должную осмотрительность — нужно привести доказательства осуществления им реальной предпринимательской деятельности и отсутствия особых отношений с ним.